

**Audience publique du 19 juin 2008**

=====

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de  
copropriétés émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6  
en matière d'impôt sur le revenu  
-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22907 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2007 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, assisté de Maître Catherine POGORZELSKI, avocat, tous les deux inscrits au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003 du 18 septembre 2003, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 octobre 2007 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 8 novembre 2007 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc DAUBENFELD, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives.

---

Par acte notarié de donation entre vifs passé en date du 9 octobre 2002, Madame ... et sa sœur, Madame ... ..., se sont vu attribuer à parts égales un pré sis à Luxembourg-Merl d'une contenance de 4 hectares 32 ares 9 centiares, de la part de leur mère, donatrice, Madame ..., veuve de Monsieur Fernand ..., cette donation ayant été faite en avancement d'hoirie.

Suivant acte de vente notarié du 4 avril 2003, Madame ... et sa sœur, Madame ... ..., chacune propriétaire pour une moitié indivise, cédèrent une partie dudit terrain à la société Félix Giorgetti s.à.r.l. au prix de 2.899.095 euros. Il était convenu que le prix de vente serait payé moyennant la construction d'une maison de rapport par la société acquéreuse sur l'autre partie du terrain en question.

En date du 8 septembre 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », informa la copropriété « ... .. et consorts » à l'adresse de Madame ... .., demeurant à L-..., que la copropriété relevait désormais du bureau de recette Luxembourg et qu'elle était enregistrée sous le numéro 1600 8033 645.

Le 18 septembre 2003, le bureau d'imposition émit à l'égard de la copropriété ... .. et consorts un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2003, retenant dans leur chef un revenu commun de 2.848.328,75 euros au titre de bénéfice de cession suivant l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), à répartir par moitié entre Madame ... .. et Madame ..., soit 1.424.164,38 euros pour chacune d'elles.

Le 14 février 2005, Madame ... .. déposa sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 au bureau d'imposition Luxembourg 8 avec un calcul de la plus-value réalisée lors de la cession du terrain ainsi qu'une demande de transfert de la plus-value réalisée sur un immeuble de remplacement.

Par un courrier de sa fiduciaire du 16 mars 2006 à l'adresse du préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6, Madame ... .. sollicite la rectification du bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003, tout en faisant valoir qu'elle n'avait jamais reçu une information au sujet de la copropriété et qu'elle n'avait pas donné mandat à sa sœur pour représenter la copropriété auprès de l'administration des Contributions directes.

Le 19 mai 2006, le bureau d'imposition Luxembourg 6 répondit qu'une rectification dudit bulletin d'établissement n'était plus possible alors qu'il était « *coulé en force de choses jugées* », tout en indiquant que tous les copropriétaires étaient au courant de cette indivision.

Par courrier de son mandataire du 12 juillet 2006, Madame ... .. introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du prédit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003. Dans le cadre de cette réclamation, elle soutenait que le délai pour introduire une réclamation n'était pas expiré dès lors qu'elle n'avait pas reçu notification dudit bulletin d'établissement en commun.

En l'absence de décision prise par le directeur suite à sa réclamation, Madame ... .. a fait introduire, par requête déposée en date du 4 mai 2007, un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours dirigé contre un bulletin d'établissement en

commun en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal contre le bulletin d'établissement en commun du 18 septembre 2003. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation à l'encontre du prédit bulletin est irrecevable.

Concernant la recevabilité du recours en réformation, la demanderesse fait valoir que le bulletin d'établissement litigieux du 18 septembre 2003 aurait uniquement été notifié à sa sœur, Madame ... .... La demanderesse explique que le 14 février 2005, elle aurait établi sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 en y incluant la plus-value réalisée sur la vente de l'immeuble après avoir imputé les diverses charges et abattements pour ainsi déclarer un bénéfice de cession de 1.060.640,48 euros. Ce n'est que lorsqu'elle aurait été imposée en mars 2006 sur la plus-value réalisée sur la vente de l'immeuble et cela sur base dudit bulletin d'établissement en commun qu'elle aurait contacté sa sœur et appris l'existence du bulletin d'établissement litigieux.

Elle estime ainsi que le délai de trois mois prévu aux paragraphes 245 et 246 AO pour introduire une réclamation auprès du directeur n'aurait pas commencé à courir dans son chef faute de notification ou de signification du bulletin d'établissement litigieux. Elle signale encore qu'elle n'aurait reçu aucun document lui ayant permis de penser qu'un bulletin d'établissement en commun ait été établi, et qu'elle n'aurait pas non plus donné mandat à sa sœur pour la représenter vis-à-vis de l'administration des Contributions directes. Le 12 juillet 2006, elle aurait alors introduit une réclamation devant le directeur à l'encontre du bulletin d'établissement.

La demanderesse soutient ensuite que la procédure simplifiée prévue au paragraphe 219 (1) AO ne serait pas applicable en l'espèce en ce que, d'une part, l'immeuble appartiendrait aux deux sœurs en indivision et non en copropriété et, d'autre part, aucune société ou société de fait n'aurait été créée entre les deux sœurs. Elle se prévaut ainsi d'un arrêt du Conseil d'Etat du 19 décembre 1986 (n° 7721 du rôle) pour soutenir que la procédure simplifiée de notification du paragraphe 219 (1) AO supposerait l'existence d'une société au moment de la notification du bulletin par l'administration fiscale et ne serait pas applicable aux associés, ni après leur retrait ou le partage de la communauté, ni en cas de dissensions notoires entre eux.

Elle donne encore à considérer que sa sœur, Madame ... ..., n'aurait pas été en mesure de déduire du fait que le bulletin d'établissement litigieux était émis à l'adresse de la « *Copropriété ... et Consorts C/O ...* », qu'elle avait été désignée comme représentante d'une prétendue copropriété et que l'administration des Contributions directes n'avait pas transmis ces documents à sa sœur, ....

La demanderesse conteste ensuite l'existence d'une copropriété entre elle et sa sœur, en soutenant que les conditions de l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 16 mai 1975 portant statut de la copropriété des immeubles bâtis ne seraient pas remplies en l'espèce. Elle en déduit que sa sœur ne pourrait pas être considérée légalement comme une représentante d'une copropriété.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours au motif que la réclamation devant le directeur aurait été

introduite tardivement. En effet, la notification du bulletin d'établissement litigieux à la sœur de la demanderesse aurait fait courir le délai contre les deux cointéressées conformément à la procédure simplifiée du paragraphe 219 (1) AO pour peu qu'il soit indiqué que la notification aurait effet pour et contre tous, ce qui ne serait pas contesté en l'espèce. Il souligne par ailleurs qu'aux termes de la quatrième phrase du paragraphe 219 (1) AO, la procédure simplifiée ne serait pas uniquement réservée aux sociétés, mais qu'elle s'appliquerait aussi aux simples communautés et en particulier aux indivisions. Il soutient encore que contrairement à l'argumentation de la demanderesse, le terme de copropriété ne daterait pas de la loi précitée de 1975, mais qu'il aurait toujours eu un sens générique. Il estime en outre que le fait que Madame ... .. n'ait pas informé la demanderesse ne prouverait nullement qu'elle ait entendu le terme de copropriété dans son sens restreint et qu'elle se soit accommodée d'une décision apparemment erronée. Quant à la référence à l'arrêt précité du Conseil d'Etat du 19 décembre 1986, le délégué du gouvernement estime que cette jurisprudence ne serait pas pertinente en l'espèce au motif que la communauté d'intérêts entre les deux sœurs n'aurait pas cessé avec la vente du terrain et qu'il ne serait pas allégué qu'il y aurait eu dissension notoire entre elles.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse affirme de nouveau que la procédure simplifiée du paragraphe 219 (1) AO ne serait applicable qu'aux sociétés et non pas aux indivisions. Or, comme les deux sœurs n'auraient jamais constitué de société entre elles, le paragraphe 219 (1) AO ne trouverait pas application. En ordre subsidiaire, elle fait plaider que les conditions de forme prévues au paragraphe 219 (1) AO n'auraient pas été respectées par le bureau d'imposition en ce que le bulletin d'établissement litigieux notifié à Madame ... .. ne comporterait ni la mention que la notification emporte effet pour et contre tous les cointéressés, ni d'ailleurs aucune autre référence à l'application de la procédure prévue au paragraphe 219 (1) AO et qu'il aurait été adressé à une copropriété inexistante. Elle en déduit qu'une condition essentielle du paragraphe 219 (1) AO n'aurait pas été respectée en l'espèce, de sorte que la notification ne pourrait pas être considérée comme étant intervenue à son égard et que le délai pour réclamer, conformément au paragraphe 246 AO, n'aurait partant pas commencé à courir.

Concernant tout d'abord le moyen d'irrecevabilité du délégué du gouvernement tiré du défaut d'introduction d'une réclamation dans le délai de réclamation, il convient de rappeler que, d'après les paragraphes 245 et 246 AO, le délai de réclamation est de trois mois à partir de la notification du bulletin, étant entendu qu'en cas de simple pli postal, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste, conformément aux dispositions de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24 octobre 1978 concernant la notification des bulletins en matière d'impôts directs.

En l'espèce, il échet de constater que le bulletin d'établissement déféré a établi séparément et en commun, conformément au paragraphe 215 (2) AO, le bénéfice de cession suivant l'article 99ter LIR réalisé par la copropriété ... et consorts en dégageant un bénéfice de cession d'un montant total de 2.848.328,75 euros.

Si la demanderesse ne conteste pas en l'espèce le principe de l'établissement séparé et en commun des revenus dont il est question en l'espèce sur la base du paragraphe 215 (2) AO, elle soutient toutefois que l'administration n'aurait pas pu

faire application de la procédure simplifiée de notification telle que prévue au paragraphe 219 (1) AO au motif que cette procédure ne s'appliquerait qu'aux sociétés et copropriétés, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Le paragraphe 219 (1) AO dispose comme suit :

*« Ein einheitlicher Feststellungsbescheid, der nach § 215 erlassen wird, richtet sich gegen alle Personen, die an dem Betrieb, an dem Grundstück, an dem Betriebsgrundstück oder an der Gewerbeberechtigung, in den Fällen § 215 Absatzes 2 an den Einkünften beteiligt sind. Gesellschafter haben dem Finanzamt einen im Inland wohnenden Vertreter zu benennen, der ermächtigt ist, für die sämtlichen Gesellschafter die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen der Finanzbehörden in Empfang zu nehmen. Solange die Gesellschafter einen solchen Vertreter dem Finanzamt nicht benannt haben, sind die Finanzbehörden berechtigt, die im § 215 vorgesehenen Feststellungsbescheide, die dazu ergehenden Rechtsmittelentscheidungen sowie die mit dem Feststellungs- oder Rechtsmittelverfahren zusammenhängenden sonstigen Verfügungen und Mitteilungen einem der Gesellschafter zugehen zu lassen mit Wirkung für und gegen alle Gesellschafter; auf diese Wirkung ist in dem Feststellungsbescheid, der Rechtsmittelentscheidung oder sonstigen Verfügungen oder Mitteilung hinzuweisen. Die Vorschriften, die in den Sätzen 2 und 3 für Gesellschaften getroffen sind, gelten entsprechend für Gemeinschaften ».*

En l'espèce, il ressort de l'acte de donation entre vifs précité du 9 octobre 2002 que la demanderesse et sa sœur, Madame ... ..., se sont vu attribuer de la part de leur mère un terrain non bâti, chacune pour une moitié indivise. Il ressort encore de l'acte de vente notarié dudit terrain du 4 avril 2003 que les deux sœurs ont cédé partie de ce terrain à une société qui s'est engagée à payer le prix de cession moyennant la construction d'une maison de rapport sur une autre partie dudit terrain. Il convient partant de retenir que les deux sœurs ont réalisé en commun un revenu global qu'elles se répartissent entre elles et qu'elles sont dès lors à considérer comme copropriétaires au sens du paragraphe 219 (1) phrase 4 AO, étant entendu que la notion de copropriété est à comprendre dans son sens générique et non pas uniquement dans le sens restreint de la copropriété des immeubles bâtis, comme l'a d'ailleurs soulevé à juste titre le délégué du gouvernement.

C'est partant à tort que la demanderesse soutient que la procédure simplifiée du paragraphe 219 (1) AO ne lui serait pas applicable.

Il se dégage encore du paragraphe 219 (1) phrases 3 et 4 AO que lorsque la copropriété n'a pas nommé de représentant pour la représenter vis-à-vis de l'administration des Contributions directes, le bureau d'imposition peut se prévaloir de la procédure simplifiée pour notifier le bulletin à un seul copropriétaire avec effet pour et contre tous les autres.

En l'espèce, il est constant que la copropriété litigieuse n'a pas nommé de représentant et que le bulletin d'établissement en question a été uniquement notifié à la sœur de la demanderesse, Madame ... ..., à l'adresse à L-....

Conformément au paragraphe 219 (1) phrases 3 et 4 AO, cette notification vaut donc en principe également à l'égard de Madame ..., étant donné qu'elle est copropriétaire de l'immeuble visé au bulletin déféré.

Cependant, le bureau d'imposition ne peut se prévaloir utilement de l'application de la procédure simplifiée de notification d'un bulletin d'établissement séparé et en commun à un représentant ou à un sociétaire ou un coindivisaire que si la notification est faite avec la mention de l'effet contre les autres, conformément au paragraphe 219 (1) phrases 3 et 4 AO.

Étant donné que la copie du bulletin d'établissement litigieux produite en cause ne consiste que dans une copie de la première page du feuillet qui ne comporte pas la mention de l'effet contre tous les autres, et que selon les explications du délégué du gouvernement, cette mention se trouverait indiquée parmi les voies de recours au verso du bulletin d'établissement, le tribunal a formulé à l'audience des plaidoiries, la demande expresse à l'adresse des parties de produire une copie intégrale du bulletin d'établissement litigieux.

La demanderesse a alors fait déposer deux pièces supplémentaires au greffe du tribunal administratif, à savoir une première lettre par laquelle son mandataire a écrit à sa sœur, Madame ... ..., aux fins d'obtenir l'original du bulletin d'établissement litigieux et la réponse écrite de cette dernière informant ledit mandataire qu'elle ne retrouvait pas la pièce demandée.

Or, en l'absence d'éléments afférents produits par le délégué du gouvernement et en l'absence d'une copie intégrale du bulletin d'établissement litigieux, le tribunal est amené à constater qu'il n'est pas établi en cause que la notification du bulletin d'établissement à la sœur de la demanderesse a été faite avec la mention de l'effet contre les autres cointéressés, de sorte qu'il y a lieu de considérer que la notification selon la procédure simplifiée de l'article 219 (1) AO n'a pas été valablement faite et que le délai de réclamation n'a dès lors pas commencé à courir.

Il s'ensuit que la réclamation introduite par la demanderesse suivant courrier de sa fiduciaire du 12 juillet 2006 n'est pas à considérer comme tardive et que le moyen d'irrecevabilité du recours soulevé par le délégué du gouvernement est à rejeter dans cette mesure.

Pour le surplus, s'il ressort certes des éléments et pièces du dossier que la demanderesse semble avoir eu connaissance du bulletin d'établissement litigieux à la date du 4 mars 2006, telle que celle-ci se dégage de la télécopie du bulletin d'établissement produite par la demanderesse, respectivement à la date du 16 mars 2006 qui est celle de la demande de rectification du bulletin adressée au préposé du bureau d'imposition, cette connaissance, conformément aux termes du paragraphe 246 (3) AO, à défaut d'une instruction sur les voies de recours, n'a pas non plus fait courir les délais.

Aucun autre moyen d'irrecevabilité n'ayant été soulevé en cause, le recours en réformation est recevable pour avoir par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi.

Quant au fond, la demanderesse fait valoir que dans la mesure où elle ne s'est pas vu notifier le bulletin d'établissement en commun, elle aurait été fondée à faire sa déclaration de revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé en y imputant diverses charges et abattements sans qu'elle ne tienne compte d'un bulletin d'établissement dont elle aurait ignoré l'existence. Elle précise qu'après déduction de ces frais et abattements, elle arriverait à un bénéfice de cession de 1.060.640,48 qui serait inférieur de 363.523,69 euros du bénéfice lui imputé par le bulletin d'établissement.

Elle sollicite partant la réformation du bulletin d'établissement afin que sa quote-part dans le bénéfice de cession soit établie sur base de sa déclaration de revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé présentée en date du 14 février 2005 au bureau d'imposition Luxembourg 8.

La demanderesse fait valoir dans ce contexte qu'elle serait imposée sur un revenu provenant de plus-values réalisées lors de la cession d'immeubles du patrimoine privé, sans qu'elle ait jamais déclaré un tel revenu. Or, elle n'aurait pas été en mesure de fournir des renseignements relatifs à l'établissement du bénéfice de cession et notamment en ce qui concerne les déductions, de sorte qu'il y aurait lieu de considérer que le bureau d'imposition aurait déterminé la base imposable de façon unilatérale, en violation du principe du contradictoire. Cette façon de procéder ne serait possible que dans le cas où le contribuable refuserait de collaborer et où le bureau d'imposition aurait épuisé toutes les possibilités sans pouvoir déterminer les éléments matériels nécessaires à la fixation de l'impôt, hypothèse non vérifiée en l'espèce. Elle en déduit que le bureau d'imposition aurait procédé à son égard à une taxation d'office en méconnaissance du paragraphe 217 AO. Or, un tel comportement de la part du bureau d'imposition serait contraire aux principes fondamentaux de l'égalité devant l'impôt et de la légalité de l'impôt.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, n'a pas pris position quant au fond de l'affaire.

Dans la mesure où la demanderesse sollicite la réformation du bulletin d'établissement du 18 septembre 2003 en ce que son bénéfice de cession devrait être revu à la baisse sur base de frais et abattements qu'elle fait valoir, il convient de retenir que sa sœur, Madame ... ..., en tant que cointéressée à la copropriété en question a un intérêt certain à intervenir dans la présente instance.

Conformément aux termes de l'article 14 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il y a dès lors lieu d'ordonner, avant tout autre progrès en cause et sous réserve de tous droits et moyens des parties, la mise en intervention de Madame ... ... à la présente instance.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, avant tout autre progrès en cause, les droits des parties étant réservés, ordonne à la partie demanderesse de mettre en intervention Madame ... .. ;

refixe l'affaire à l'audience publique du 24 septembre 2008 à 9.00 heures pour fixation ;

réserve les frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 19 juin 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

Legille

Schockweiler